



## **Avaliação dos níveis de eficiência dos controles gerenciais de cooperativa de crédito**

### **Resumo**

O objetivo do estudo foi mensurar os níveis de eficiência dos sistemas de controles gerenciais utilizados para avaliação de desempenho com a utilização do PMC (Performance Management and Control). Para tanto, realizou-se pesquisa descritiva conduzida por meio de estudo de caso e abordagem qualitativa. A pesquisa foi realizada em uma cooperativa que atua no segmento de crédito nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, onde um questionário foi aplicado a 82 funcionários, o que representou 21,08% do quadro total de colaboradores. O estudo utilizou como instrumento de pesquisa o Performance Management and Control (PMC) desenvolvido por Ferreira e Otley (2006) e redefinido por Beuren e Teixeira (2014) com a ampliação do número de questões de doze para dezesseis e o emprego de uma escala do tipo Likert para facilitar a análise e a interpretação de dados. Os resultados denotaram que os sistemas de controles gerenciais e de avaliação de desempenho da cooperativa estão consolidados, apresentando média de respostas no patamar de “4,35” oscilando entre os níveis “4” (concordância parcial) e “5” (concordância total). Além disso, a cooperativa apresentou melhores níveis de respostas quando comparada ao estudo de Beuren e Teixeira (2014), onde a média geral das respostas permaneceu na casa de “3,62”. Assim, uma das contribuições deste estudo foi o fato de ter proporcionado testar em outro contexto e segmento o instrumento PMC reestruturado por Beuren e Teixeira (2014), validando a adaptação proposta pelos autores citados

**Palavras-chave:** *Performance Management and Control (PMC)*; Avaliação de desempenho; Cooperativa de crédito.

**Linha Temática:** Contabilidade Gerencial.



## 1 Introdução

As cooperativas de crédito são um importante instrumento de desenvolvimento, visto que em países como Holanda, Alemanha e Estados Unidos essa modalidade de cooperativa já representa cerca de 20% de todo o movimento bancário. No Brasil, o sistema cooperativo de crédito está em franca expansão, porém é grande o desconhecimento sobre o tema (Pinheiro, 2008). Mesmo com o crescimento do cooperativismo de crédito no país, a competitividade mercadológica tem introduzido novos paradigmas e desafios para o ambiente dos negócios, indistintamente da natureza corporativa que as empresas possuam (Callado, Callado & Mendes, 2015).

Então, assim como as demais organizações, as cooperativas de crédito também necessitam avaliar e aprimorar seus sistemas e controles de gestão. Para tanto, devem utilizar sistemas de controle que possibilitem uma gestão eficaz (Isidoro, Facci, Espejo & Garcias, 2012). Nesse sentido, as cooperativas precisam de processos eficientes de controle e monitoramento por se tratar de uma forma de constituição em que os associados possuem uma parcela dos direitos de propriedade e de decisão (Bialoskorski Neto, Nagano & Moraes, 2006).

As organizações se apoiam em sistemas de informações que, através de medidas e indicadores, subsidiam as decisões estratégicas. Desta forma é fundamental um conjunto equilibrado de medidas que se alinhem à estratégia organizacional adotada e que se articula de maneira integrada do nível estratégico ao nível operacional (Beuren & Teixeira, 2014). A mensuração e avaliação de desempenho nas organizações é relevante para verificar se as ações realizadas e os resultados oriundos estão sintonizados com a estratégia adotada pela empresa, objetivando a melhor aplicação dos recursos (Chaves, Alcântara & Assumpção, 2008; Lavieri & Cunha, 2009; Ribeiro, Macedo & Marques, 2012).

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: quais os níveis de eficiência do sistema de controle gerencial para a avaliação de desempenho em uma Cooperativa de Crédito? Para responder tal pergunta foi estabelecido como objetivo mensurar os níveis de eficiência dos sistemas de controles gerenciais utilizados para avaliação de desempenho com a utilização do *Performance Management System* (PMC).

Uma justificativa para o foco desta pesquisa se fundamenta no fato de que se pode constatar uma escassez de evidências empíricas no Brasil sobre o uso dos Sistemas de Controle Gerencial (Aguiar & Frezatti, 2007; Oyadomari, 2008), aliado à necessidade do desenvolvimento da própria estrutura do PMC (*Performance Management and Control*), de vez que o mesmo se encontra em seus estágios iniciais (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009). Além disso, o estudo se justifica também por testar a adaptação do PMC proposta por Beuren e Teixeira (2014) no contexto de uma cooperativa de crédito, visto que este tipo de empreendimento requer sistemas de controles gerenciais complexos.

## 2 Fundamentação Teórica

As organizações estão inseridas em ambientes competitivos onde ocorrem rápidas mudanças, necessitando de sistemas de controle adaptáveis e formalizados, capazes de monitorar as atividades operacionais (Simons, 1995). Cada vez mais é reconhecida a necessidade de aumentar a fundamentação teórica acerca dos sistemas de controles gerenciais com o fito de contextualizar os resultados, testar teorias e contribuir para o desenvolvimento de conhecimento neste campo (Chenhall, 2003; Covaleski, Evans, Luft & Shields, 2003).



A utilização de um sistema de controle gerencial alinhado com a estratégia e a estrutura da empresa torna-se fundamental para que a organização alcance suas metas (Damke, Silva & Walter, 2011). Nesse rumo, os sistemas de controles gerenciais foram definidos por Chenhall (2003) como o uso sistemático da contabilidade gerencial para atingir os objetivos da organização, aliado à utilização de outras formas de controle (como controles pessoais ou culturais).

O controle gerencial representa uma das atividades de planejamento e controle que ocorre em uma organização e que pode ser definido também como o processo que os executivos utilizam para influenciar outros membros da organização a obedecer às estratégias adotadas (Anthony & Govindarajan, 2006). Os sistemas de controle gerencial são essencialmente um meio para implementar com sucesso a estratégia da organização (Simons, 1995). Nas organizações os sistemas de controle gerenciais são amplamente difundidos com o intento de assegurar que o comportamento dos empregados esteja diretamente ligado às estratégias e objetivos da organização (Merchant & Van Der Stede, 2007). A motivação do grupo ou dos indivíduos é o elemento-chave; porém, os sistemas de controles gerenciais não tratam de controlar o comportamento das pessoas de forma predeterminada, mas influenciá-las a agir em consonância com os objetivos da organização (Flamholtz, 1979).

Os sistemas de controles gerenciais devem ser utilizados e adequados à realidade da empresa considerando fatores contingenciais como ambiente, tecnologia, normas e regulamentos. O contexto em que a organização está inserida está em constante mudança e novas estratégias precisam ser desenvolvidas para lidar com novos ambientes operacionais (Otley, 1999). O estudo de Ferreira e Otley (2006) demonstrou progressos consideráveis na definição e conceituação dos sistemas de controles gerenciais, fornecendo informações claras sobre as características a serem observadas em seu desenvolvimento (Broadbent & Laughlin, 2009). As técnicas de gestão, contabilidade e controle necessitam ser estudadas como parte de um sistema de controle organizacional amplo. O uso destes sistemas pode ser analisado com indicadores de medição e gestão de desempenho, evidenciando as práticas de avaliação não somente na perspectiva econômica, mas também na perspectiva social, comportamental e gerencial (Otley, 1999).

## 2.1 Avaliação e gerenciamento de desempenho

A medição de desempenho das organizações é tema central para gestores e pesquisadores em contabilidade. No entanto, havia uma tendência de ser considerado apenas o desempenho financeiro (Otley, 1999). A partir dos anos de 1990, intensificaram-se os estudos sobre o tema, especialmente no que tange à inclusão das medidas não financeiras na mensuração e gerenciamento de desempenho. A realização contínua da avaliação de desempenho permite que a empresa conheça a eficiência e eficácia de suas ações, do comportamento das pessoas, dos processos e dos programas da organização (Gonçalves, 2002).

Não há um consenso quanto à definição de avaliação de desempenho. Nesse rumo, alguns autores aduzem que se trata de um conjunto de técnicas para avaliar a eficiência organizacional (Macedo, 2006; Chaves & Thomaz, 2008), enquanto que outros conceituam a avaliação de desempenho como um processo de gestão utilizado para construir, fixar e disseminar conhecimentos, através da identificação, organização, mensuração e integração dos aspectos para medir e gerenciar o desempenho dos objetivos estratégicos da organização



(Ensslin & Ensslin, 2009). Nessa direção, avaliar o desempenho permite que o gestor possua subsídios para estabelecer metas e dar *feedback* aos seus colaboradores, bem como identificar o que acontece em cada área de atuação da empresa e revisar processos deficitários (Nascimento, Bortoluzzi, Dutra & Ensslin, 2011).

Além disso, a avaliação de desempenho pode ser compreendida de duas maneiras: (i) como uma prática pontual com processos ajustados; (ii) como uma atividade contínua com processos integrados. Essas duas formas originam dois sistemas de mensuração: de desempenho e de gerenciamento de desempenho (Melnik, Bititci, Platts, Tobias & Andersen, 2014; Valmorbida & Ensslin, 2016). Entretanto, é válido salientar que a correta avaliação e gestão de desempenho são elementos cruciais para a consecução da estratégia adotada. Sem isso, os administradores podem encontrar dificuldades para: comunicar as expectativas do desempenho aos subordinados; ter conhecimento sobre o que de fato se passa na organização; identificar falhas, analisá-las e eliminá-las; fornecer respostas aos que devam ser recompensados e ter um processo decisório baseado em informações efetivas (Rummler & Brache, 1994).

## 2.2 Estudos correlatos

Simons (1995) é um dos pioneiros em desenvolver tipologias para uso dos sistemas de controles gerenciais e a relevância do trabalho deste pesquisador se apresenta na caracterização do sistema de controle gerencial como influenciador da estratégia (Anthony & Govindarajan, 2006). A estrutura de “alavancas de controle” proposta por Simons (1995) é uma teoria de controle orientada para a ação que surgiu de estudos de caso realizados em mais de uma centena de empresas no decorrer de mais de dez anos de pesquisa (Ferreira & Otley, 2006).

O modelo desenvolvido por Simons, denominado *Levers of Control*, contribuiu para uma ampliação do papel dos sistemas de controles gerenciais, de vez que propôs quatro alavancas (sistemas): sistema de crenças (*Belief Systems*); sistema de restrições (*Restriction Systems*); sistema de controle diagnóstico (*Diagnostic Control Systems*) e um sistema de controle interativo (*Interactive Control Systems*) (Berry et al., 2009).

Otley publicou um estudo em 1999 que se baseou na teoria da Contingência e desenvolveu cinco questões fundamentando uma estrutura de avaliação do sistema de controle gerencial. Segundo ele tais questões precisam ser consideradas como parte de um processo de desenvolvimento de estruturas para o gerenciamento de desempenho (Ferreira & Otley, 2006). Assim, através das perspectivas da gestão de desempenho e da implementação de estratégias é possível analisar os sistemas de controles gerenciais. As questões dizem respeito aos objetivos, estratégias e planos para sua realização, estabelecimento de metas, incentivos e estruturas de recompensa e *feedback* da informação, mantendo seu foco central no desempenho organizacional (Otley, 1999).

Contudo, Ferreira e Otley (2006) desenvolveram um estudo que utilizava as alavancas de controle de Simons (1995) e as cinco questões sobre desempenho organizacional de Otley (1999) para caracterizar aspectos da estrutura de sistemas de controle. Destarte, trouxeram reflexões acerca dos pontos fortes e fracos dos estudos anteriores, além de sua compreensão dos principais problemas na concepção dos referidos sistemas.

A estrutura do PMC é uma ferramenta utilizada para descrever o funcionamento dos sistemas e controles de gestão, que foi desenvolvida indutivamente a partir da observação dos



sistemas de controles gerenciais de quatro empresas onde foram identificados pontos fortes e fracos dos sistemas em uso. O foco do modelo e sua amplitude fornecem uma ferramenta descritiva capaz de coletar evidências e identificar as características, formas e contextos em que os sistemas de controles gerenciais estão inseridos (Ferreira & Otley, 2006).

Nesse rumo, Ferreira e Otley (2006) ampliaram a concepção original de avaliação dos sistemas de controles gerenciais elevando de cinco para doze as perguntas sobre o desempenho organizacional. Com isso, o quadro elaborado com as questões possibilita examinar a gestão e o desempenho de forma integrada. As perguntas são suficientemente amplas para abranger todo o processo do PMC, focadas nas interconexões entre as várias partes do quadro e proporcionam uma forma sistêmica de caracterizar e discutir os resultados obtidos (Berry *et al.*, 2009).

Posteriormente, Beuren e Teixeira (2014) aplicaram o *Performance Management and Control* em uma Instituição de Ensino Superior (IES) no sul do Brasil. Para tanto, após identificarem alguns pontos fracos daquela metodologia, adaptaram o instrumento utilizado por Ferreira e Otley (2006), ampliando o número de questões e adotando um questionário com escala Likert nas respostas, proporcionando a possibilidade de aplicação em ambientes complexos.

### 3 Metodologia

No que tange aos aspectos metodológicos, é possível caracterizar este estudo pelos ângulos dos objetivos, da abordagem e dos procedimentos empregados. Quanto aos seus objetivos é descritiva, pois envolve descrição, registro, análise e interpretação do fenômeno e, em sua maioria, se utiliza da comparação e contraste (Salomon, 1999). Acerca dos procedimentos adotados classifica-se como estudo de caso, pois essa modalidade de pesquisa faz uma análise profunda e exaustiva de um ou de poucos objetos, de modo a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado em desenhos caracterizados pela flexibilidade, simplicidade de procedimentos e ênfase na abordagem qualitativa integral dos eventos (Rauen, 2015). Esta estratégia de pesquisa pede uma análise qualitativa, devido tratar-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, sem que o pesquisador tenha controle sobre eventos e variáveis (Theóphilo & Martins, 2009). Destarte, a respeito da forma de abordagem do problema pode ser considerada como qualitativa, pois concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando destacar características que não são passíveis de se observar através de um estudo quantitativo (Raupp & Beuren, 2010).

A pesquisa foi realizada em uma cooperativa que atua no segmento de crédito nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, cuja administração está sediada em município da região de Erechim (RS), a qual foi constituída há mais de 30 anos. A escolha desta empresa ocorreu por dois motivos. A principal razão está ligada à concordância dos administradores dessa companhia em participar do estudo e disponibilizarem os dados necessários para executar os procedimentos cabíveis para atingir o objetivo estipulado. O segundo motivo é o porte da empresa em tela, que contava com 389 colaboradores e 37 agências à época do estudo.

No que concerne aos procedimentos relacionados à coleta de dados, em estudos de casos é possível combinar métodos como entrevistas, pesquisas em arquivos, questionário, relatórios verbais e observações, sendo que as evidências podem ser qualitativas e



quantitativas (Marques, Camacho & Alcantara, 2015). Acerca disso, Yin (2005) recomendou diversas fontes para a coleta de dados nesse tipo de estudo: documentos e registros; entrevistas; observação direta e participante; evidências físicas etc. Destarte, nesta pesquisa foi empregada a técnica de questionário especificamente elaborado para tal finalidade, conforme descrito na próxima seção.

### 3.1 Instrumento de pesquisa

O estudo utilizou como instrumento de pesquisa o *Performance Management and Control (PMC)* desenvolvido por Ferreira e Otley (2006). Contudo, para este estudo foi utilizado o modelo redefinido por Beuren e Teixeira (2014), onde os autores citados ampliaram o número de questões de doze para dezesseis e transformaram o questionário em escala Likert, facilitando a análise e interpretação de dados.

O questionário empregado nesta pesquisa pode ser dividido em duas partes. A primeira refere-se ao perfil do entrevistado e é composta por três questões de múltipla escolha que averiguaram o grau de escolaridade, o tempo que o respondente é funcionário da empresa e se possui cargo de gestão ou não. A segunda parte é composta por dezesseis questões especificamente relacionadas ao *Performance Management and Control (PMC)*, onde utilizou-se a escala Likert com cinco parâmetros de respostas que iam do nível “1” (representava “discordo totalmente”) até o nível “5” (equivalente a “concordo totalmente”).

No que tange à operacionalização da coleta de dados, no início de dezembro de 2016 o questionário foi enviado por meio de correio eletrônico, contendo texto explicativo sobre o objetivo da pesquisa e assegurando a confidencialidade e utilização final dos dados. A mensagem encaminhada indicou o *link* eletrônico para acesso direto ao questionário da pesquisa, valendo-se da ferramenta *Google Docs*.

A população definida para a pesquisa refere-se aos 389 colaboradores da cooperativa, para os quais enviou-se o questionário, dos quais 82 (21,08%) responderam no prazo estabelecido (final de dezembro de 2016). Referido volume de respondentes é suficiente para atestar a confiabilidade estatística, visto que supera a amostra necessária de 62 participantes para se ter erro amostral de 5%, intervalo de confiança de 95% ao percentual máximo de 5% para a população finita considerada no cálculo (Santos, 2018).

### 3.2 Procedimentos de análise de dados

Para análise dos dados obtidos, inicialmente foram adotados os procedimentos de cálculo da frequência percentual das respostas e das médias destas. Em seguida, para análise da dispersão dos dados encontrados, à semelhança do estudo de Beuren e Teixeira (2014), foi utilizado o cálculo da entropia da informação. Esse caminho foi escolhido para facilitar a comparabilidade dos resultados desta pesquisa com os “achados” do artigo mencionado.

A entropia, de acordo com o modelo em uso, necessita de um ponto de referência, ou seja, o melhor valor para cada indicador. Com base nesse valor, calcula-se então a entropia. Nesse sentido, descreve-se a seguir o método para o cálculo da entropia: seja  $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$  os valores normalizados, onde  $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$ , que caracteriza o conjunto D, em termos do *i*-ésimo atributo. Define-se  $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k$ ;  $i = 1, 2, \dots, n$ . A medida de entropia do contraste de intensidade para o *i*-ésimo atributo é calculado por  $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln \left( \frac{d_i^k}{D_i} \right)$ , onde  $\alpha =$



$\frac{1}{e_{max}} > 0$  e  $e_{max} = Ln(m)$ . Lembrando que  $0 \leq e(d_i) \leq 1$  para todos os  $d_i$ 's, ou seja, somam-se todos os valores da coluna da matriz em uma nova matriz e divide-se cada valor da matriz original pelo somatório de sua coluna (Rocha, Hein & Kroenke, 2011).

A normalização é necessária para efeito comparativo. A entropia total de D é definida por:  $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$ . Observa-se que quanto maior for  $e(d_i)$ , menor é a informação transmitida pelo *i-ésimo* atributo; caso  $e(d_i) = e_{max} = Ln(m)$ , então o *i-ésimo* atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória. Devido ao peso ser inversamente relacionado a  $e(d_i)$ , usa-se  $1 - e(d_i)$  ao invés de  $e(d_i)$  e normaliza-se para assegurar que  $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$  e  $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$ . Assim:  $\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n-E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n-E}$  (Rocha et al., 2011).

Cabe destacar que, qualquer mudança dinâmica em X ou D pode afastar a decisão do ponto “ideal”. Isso, nesse caso, pode introduzir mudanças nas  $d_i$ 's e que causam, correspondentemente, mudanças nas intensidades de contrastes relativas. Mudanças irão refletir um novo conjunto de  $\tilde{\lambda}_i$ , ou seja, a remoção ou adição de uma alternativa pode incrementar a intensidade de contraste e isso produz informação decisória adicional. O oposto também pode ocorrer. A riqueza informacional pode ser diminuída nestes casos (Rocha et al., 2011).

A menor divergência nos escores de  $d_i^k$  farão menores as diferenças entre  $\tilde{\lambda}_i$ , tornando o *i-ésimo* atributo menos importante. Casos os escores dos atributos sejam iguais, então  $\tilde{\lambda}_i = 0$ . Ambos os pesos:  $w_i$  e  $\tilde{\lambda}_i$ , são determinantes na importância de modo paralelo. Se  $w_i = 0$  então todo  $\tilde{\lambda}_i = 1$ , o que não justifica fazer o *i-ésimo* atributo importante. Se  $\tilde{\lambda}_i = 0$ , então todo atributo com  $w_1 = 1$  se torna irrelevante para o tomador de decisão. Uma maneira (hipótese possível) para atribuir importância lado a lado pode ser formulado por  $\tilde{\lambda}_i = \tilde{\lambda}_i w_1$ , ou após a normalização:  $\tilde{\lambda}_i = \frac{\tilde{\lambda}_i w_1}{\sum_{t=1}^n \tilde{\lambda}_t w_1}$ . Nesse sentido, a medida de entropia é calculada por  $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} LN(\frac{d_i^k}{D_i})$  (Rocha et al., 2011).

#### 4 Apresentação dos dados e Análise dos Resultados

A primeira parte do questionário (perguntas “1” a “3”) objetivava conhecer alguns aspectos dos participantes do estudo, cujas respostas permitiram constatar o seguinte perfil:

- 1) Grau de escolaridade: ao indagar a respeito, verificou-se que quatro participantes (4,88%) não concluíram curso superior, 43 dos respondentes (52,44%) terminaram curso de graduação e 35 funcionários afirmaram que fizeram cursos de pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado).
- 2) Tempo de empresa: no que concerne ao tempo de vínculo com a empresa, doze (14,63%) registraram ser funcionários há menos de um ano e trinta colaboradores (36,58%) estão na cooperativa “de 1 a 5 anos”. Além disso, 25 participantes (30,49%) são empregados da entidade “de 6 a 10 anos” e quinze (18,29%) alegaram estarem vinculados há mais de onze anos.
- 3) Cargo ocupado: dos 82 respondentes, sessenta destes (73,17%) não ocupam cargo gerencial, enquanto que os demais 22 (26,83%) são gerentes de algum setor/departamento.



#### 4.1 Análise descritiva das respostas da segunda parte do questionário

Nesta seção são apresentados e comentados os resultados oriundos das perguntas “4” a “19”, que constam da parte relacionada ao PMC no instrumento utilizado. Para tanto, foi considerada uma escala do tipo Likert nas respostas do questionário apresentado aos participantes que abrangia cinco opções: “Concordo Totalmente” (CT), “Concordo Parcialmente” (CP), “Não se Aplica/Indiferente” (NA/I), “Discordo Parcialmente” (DP) e “Discordo Totalmente” (DT). Assim, na Tabela 1 estão resumidos os dados coletados, evidenciando para todas as questões a quantidade de respostas para cada uma das cinco alternativas e o respectivo percentual do total.

Tabela 1 - Estatística descritiva

Questões	CT		CP		NA/I		DP		DT	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%
Q4	69	84,15	13	15,85	-	-	-	-	-	-
Q5	57	69,51	25	30,49	-	-	-	-	-	-
Q6	50	60,98	31	37,80	1	1,22	-	-	-	-
Q7	36	43,90	37	45,12	5	6,10	3	3,66	1	1,22
Q8	33	40,24	46	56,10	1	1,22	1	1,22	1	1,22
Q9	39	47,56	40	48,78	2	2,44	1	1,22	-	-
Q10	40	48,78	39	47,56	3	3,66	-	0,00	-	-
Q11	33	40,24	42	51,22	1	1,22	3	3,66	3	3,66
Q12	37	45,15	35	42,68	6	7,32	4	4,88	-	-
Q13	30	36,59	37	45,12	6	7,32	6	7,32	3	3,66
Q14	45	54,88	34	41,46	2	2,44	1	1,22	-	-
Q15	40	48,78	38	46,34	3	3,66	1	1,22	-	-
Q16	30	36,59	44	53,66	4	4,88	3	3,66	1	1,22
Q17	20	24,39	56	68,29	4	4,88	1	1,22	1	1,22
Q18	19	23,17	49	59,76	10	12,20	4	4,88	-	-
Q19	31	37,80	44	53,66	2	2,44	5	6,10	-	-

Fonte: elaborada pelos autores.

É interessante salientar que os dados da Tabela 1 podem ser divididos em três categorias, onde as questões “Q4” a “Q7” referem-se ao planejamento estratégico adotado pela cooperativa; as perguntas “Q8” a “Q13” estão vinculadas ao sistema de avaliação de desempenho e as indagações “Q14” a “Q19” relacionam-se com os controles de gestão para avaliação de desempenho. Essas três classes de questionamentos são abordadas na sequência.

#### 4.2 Planejamento estratégico

Na primeira pergunta relacionada especificamente ao PMC (“Q4”) foi apurado acerca do conhecimento de aspectos como missão e visão da entidade, onde 84,15% dos respondentes concordam totalmente e os demais 15,85% afirmaram concordar parcialmente. Esse nível de anuência mostra ter havido uma divulgação bem feita do plano estratégico, o que é confirmado pelo fato de que nenhum dos 82 participantes desconhecem parcial/totalmente esses aspectos.

A questão “Q5” inquiriu sobre o conhecimento e a disseminação dos objetivos estratégicos da instituição para os funcionários. Nesse caso, novamente a totalidade dos respondentes asseverou que concorda totalmente (69,51%) ou parcialmente (30,49%) a respeito.



A implementação do planejamento estratégico se dá por meio de processos e atividades e conhecê-los possibilita uma maior facilidade para a execução dos pontos planejados. Questionados sobre este conhecimento (pergunta “6”), uma parcela equivalente a 60,98% concordou totalmente, 37,80% parcialmente e somente um funcionário (1,22%) optou pela resposta “Não se aplica/Indiferente”.

No que concerne ao recebimento formal do planejamento estratégico diretamente da alta administração da cooperativa, esse assunto foi abordado na questão “7”, onde 43,90% dos participantes escolheram responder que concordam totalmente, enquanto que 45,12% aquiesceram apenas de forma parcial. Assim, uma parcela pequena de 10,98% mostrou que discorda total/parcialmente (4,88%) ou não conseguiu responder de maneira positiva (6,10%). Esses números indicam a ocorrência de uma divulgação adequada do planejamento estratégico ou que este foi realizado de modo a abranger ao menos a maioria dos funcionários que participaram do estudo (quase 90%).

Quanto aos resultados encontrados, dessumiu-se que estes se assemelham aos “achados” de Beuren e Teixeira (2014), de vez que evidenciam que a entidade tem a missão, a visão e os objetivos definidos e convenientemente divulgados aos colaboradores. Porém, quanto à divulgação formal dos objetivos estratégicos, constatou-se que a cooperativa em análise apresentou melhor índice de concordância a respeito, se comparado com o estudo citado. Ou seja, 89,02% dos respondentes afirmaram concordar total ou parcialmente, enquanto que no estudo de Beuren e Teixeira (2014) somente 58,34% deram os mesmos tipos de respostas.

### 4.3 Sistema de avaliação de desempenho

No que tange às seis perguntas que se referem ao sistema de avaliação de desempenho, a primeira delas (questão “8”) inquiria os funcionários se a estrutura existente facilitava adotar o sistema de avaliação de desempenho que impacta ou é impactado pelo Planejamento Estratégico. Neste âmbito, quase a totalidade dos respondentes (96,34%) aduziu que aprova integral (40,24%) ou parcialmente (56,10%) tal estrutura.

A questão “9” indagou se a cooperativa adotava indicadores-chave de desempenho atrelados aos objetivos estratégicos. As respostas obtidas desnudaram um cenário semelhante à questão anterior, visto que também 96,34% dos participantes aprovaram total/parcialmente a respeito, enquanto que só 3,66% manifestaram indiferença sobre o assunto.

Por sua vez, a pergunta “10” investigava a opinião dos participantes se as metas determinadas para avaliar o desempenho seriam adequadas para facilitar o alcance dos objetivos estratégicos. Sobre isso, apenas 3,66% das respostas alegaram indiferença (2,44%) ou discordavam parcialmente (1,22%). Assim, 96,34% dos integrantes do grupo pesquisado aduziram que concordam totalmente (47,56%) ou parcialmente (48,78%) com a adequação das metas estabelecidas.

No que concerne ao processo de avaliação de desempenho individual ou coletivo, abordado na questão “11”, em torno de 51,22% das respostas mostraram concordância parcial sobre sua eficácia e outra parcela significativa (40,24%) mencionou que concorda integralmente sobre isso. Então, somente 8,54% citaram que o referido processo não pode ser avaliado positivamente na cooperativa em lume.

As indagações “12” e “13” pesquisaram sobre recompensas e punições se as metas fossem atingidas ou não. A primeira delas visava conhecer se pelo processo de avaliação de



desempenho utilizado na cooperativa haveriam recompensas (financeiras e/ou não financeiras) adequadas ao alcance das metas. Os participantes deslindaram uma realidade na qual se pode considerar que a maioria deles confirmou total ou parcialmente (45,15% e 42,68%, respectivamente) à existência de tais benefícios. Por outro lado, um contingente de 7,32% entendeu que a opção de resposta “Não se aplica/indiferente” seria a mais conveniente e 4,88% discordaram parcialmente.

No item “13” do questionário aplicado, buscou-se conhecer se o respondente entendia que poderia ser penalizado caso as metas atribuídas a ele não fossem alcançadas, com base no formato atual do processo de avaliação. Sobre isso, houve concordância total ou parcial de 81,71% dos inquiridos, enquanto que 7,32% discordavam parcialmente e 3,66% integralmente.

No caso dessas seis perguntas, analisados em conjunto, os resultados destas evidenciam que há concordância da maioria dos funcionários abrangidos pelo estudo sobre a adequação dos procedimentos utilizados. Esse contexto diverge daquele resultante da pesquisa anterior que fundamentou este estudo (Beuren & Teixeira, 2014), que indicava a necessidade de aprimoramentos no sistema de avaliação de desempenho vigente naquela instituição. Ainda, foi identificada outra discrepância no ponto que se refere à possibilidade de haver penalização no caso do não alcance das metas estabelecidas: na cooperativa de crédito em análise mais de 81% concordaram (parcial ou integralmente) acerca da existência dessa forma de punição, enquanto que no âmbito do outro estudo a porcentagem situava-se na casa dos 29%.

#### 4.4 Controles de gestão

O último grupo a ser analisado envolvia as questões “14” a “19”, que se referem aos controles de gestão empregados na cooperativa para avaliação de desempenho. Acerca do recebimento de informações (por escrito ou informais) para acompanhamento da avaliação do desempenho do funcionário (pergunta “14”), as respostas deram conta que 54,88% aquiesceram totalmente e 41,46% parcialmente a respeito. Em razão disso, um contingente inexpressivo (3,66%) revelou que há falhas nesse aspecto, pois só um respondente discordou parcialmente e dois se declararam “indiferentes” sobre o tema.

No caso da questão “15”, esta versou sobre o recebimento *feedback* quanto à avaliação do desempenho pelo próprio gestor. Os resultados apontaram que cerca de 95,12% consideraram que esses informes são disponibilizados totalmente (48,78%) ou parcialmente (46,34%). Em sentido oposto, somente quatro dos respondentes consideraram que “Não se aplica/Indiferente” (3,66%) ou que discordavam em parte (1,22%).

A pergunta “16” inquiria a respeito do fornecimento de informações do tipo *feedforward* que possibilitariam avaliar o desempenho do funcionário durante o período, o que contribuiria para a melhorar os procedimentos utilizados no sentido de atingir as metas antes do final do prazo estabelecido. Nesse sentido, 36,59% dos participantes responderam que concordam integralmente sobre o fato de receberem esse tipo de informação, enquanto que 53,66% concordam parcialmente, 4,88% discordaram (total ou parcialmente) e 4,88% assinalaram a opção de indiferença a respeito.

O item “17” do questionário discorreu acerca da possibilidade de que as dinâmicas das atividades da organização e do ambiente onde atua a cooperativa possam afetar a avaliação de desempenho e esta ser alterada por tais fatores. As respostas revelaram que houve



concordância plena a respeito por 24,39% dos respondentes, parcial por 68,29%, indiferente por 4,88% e apenas dois entrevistados (2,44%) alegaram que discordavam total ou parcialmente.

A pergunta “18” indagava se a dinâmica da atividade da cooperativa e o ambiente onde atua já modificaram a avaliação de desempenho dos funcionários. As respostas evidenciaram que isso já ocorreu na opinião de 23,17% dos inquiridos, mas 59,76% concordaram apenas parcialmente. Ainda, 12,20% optaram por permanecerem indiferentes e outros 4,88% mencionaram que discordavam parcialmente.

A questão final (“19”) almejou saber a opinião dos funcionários sobre a coerência dos procedimentos adotados pela cooperativa para gerenciar, controlar e avaliar o desempenho. A partir dos dados apurados se percebeu que houve concordância integral sobre o assunto por 37,80% dos respondentes, enquanto que 53,66% reconheceram isso de forma parcial. Entretanto, 2,44% das respostas mostraram indiferença e 6,10% dos participantes citaram discordar parcialmente.

Quanto às questões de controles de gestão para avaliação de desempenho, ao se comparar os dois estudos evidencia-se que a cooperativa de crédito apresenta índices mais elevados de aquiescência por parte dos respondentes sobre as indagações apresentadas. Na pesquisa de Beuren e Teixeira (2014) foram encontradas limitações no que tange ao fornecimento de informações, enquanto que no estudo ora relatado tal aspecto mostrou-se positivamente avaliado pelos participantes.

#### 4.5 Entropia das informações

Os resultados das questões relacionadas ao PMC também foram submetidos à análise da entropia da informação com o fito de destacar as questões com maior variabilidade nas respostas, de vez que isso pode indicar desalinhamento de opiniões por parte dos funcionários na respectiva questão.

Nesse caso, além das colunas com o código alfanumérico e o conteúdo das questões utilizadas, na Tabela 2 a coluna “Entropia  $e(d_i)$ ” significa o valor informacional do *i-ésimo* atributo (questão), enquanto que a coluna “Peso” relaciona-se com o valor da entropia dessa informação. Assim, deve ser considerado que quanto maior a entropia, maior a dispersão dos níveis de respostas. Por seu turno, a coluna “Média” indica o ponto onde as respostas de cada pergunta ficaram concentradas, considerando a escala *Likert* utilizada.

Tabela 2 - Análise dos dados por entropia da informação

Itens	Descrição	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão $\tilde{\lambda}_i$	Média
Q4	4. Conheço a missão e a visão declaradas no Planejamento Estratégico da cooperativa, pois são amplamente divulgadas aos gestores e colaboradores.	0,9499	0,0701	4,84
Q5	5. Conheço os objetivos estratégicos da cooperativa, cujos alcances são considerados como passos para o sucesso futuro da instituição, pois são amplamente divulgados aos gestores e colaboradores.	0,9503	0,0695	4,70
Q6	6. Conheço as atividades e processos necessários para facilitar a implementação do Planejamento Estratégico adotado pela cooperativa.	0,9492	0,0711	4,60
Q7	7. Recebi em caráter formal (por escrito) o plano estratégico implementado na cooperativa, por meio de comunicação direta pela alta administração.	0,9471	0,0741	4,27



**Contabilidade e Perspectivas Futuras**

Q8	8. Considero que a estrutura existente permite adotar o sistema de avaliação de desempenho que influencia ou é influenciado pelo Planejamento Estratégico.	0,9478	0,0731	4,33
Q9	9. A cooperativa adota indicadores-chave de desempenho ligados aos objetivos estratégicos.	0,9603	0,0555	4,43
Q10	10. As metas fixadas para avaliar o desempenho são adequadas e permitem alcançar os objetivos estratégicos.	0,9602	0,0557	4,45
Q11	11. O processo de avaliação existente na cooperativa consegue avaliar o desempenho individual, o desempenho de áreas e o desempenho geral da organização.	0,9534	0,0652	4,21
Q12	12. Com o atual processo de avaliação de desempenho, tenho acesso às recompensas (financeiras e/ou não financeiras) de forma justa e ponderada caso as metas estabelecidas sejam alcançadas.	0,9564	0,0610	4,28
Q13	13. Com o processo de avaliação de desempenho na forma existente, também posso ser penalizado (financeiramente ou não) caso as metas estabelecidas não sejam alcançadas.	0,9508	0,0688	4,04
Q14	14. Recebo informações formais (por escrito) e informais necessárias para acompanhar a minha avaliação do meu desempenho (metas)	0,9607	0,0550	4,50
Q15	15. Recebo informações do tipo diagnóstico ( <i>feedback</i> ) que me permitem monitorar o desempenho depois de finalizados os resultados.	0,9573	0,0597	4,43
Q16	16. Recebo informações do tipo interativas ( <i>feedforward</i> ), que me permitem acompanhar o desempenho durante o período, podendo gerar ações de correção para alcançar as metas antes de finalizar os resultados.	0,9566	0,0607	4,21
Q17	17. Considero que a dinâmica da atividade da organização e do ambiente em que opera, faz com que a avaliação de desempenho possa ser alterada em função desses fatores.	0,9678	0,0451	4,13
Q18	18. A dinâmica da atividade da organização e o ambiente em que opera podem levar a mudanças na avaliação de desempenho. Em outras oportunidades essas alterações já ocorreram.	0,9596	0,0565	4,01
Q19	19. Considero que os componentes adotados pela cooperativa para gestão, controle e avaliação de desempenho são coerentes.	0,9579	0,0589	4,23
Total		-	1,0000	4,35

Fonte: elaborada pelos autores.

Acerca dos resultados da Tabela 2 cabe salientar, inicialmente, que a média aritmética das respostas obtidas nesta pesquisa situou-se em “4,35”, oscilando entre os níveis “4” (concordância parcial) e “5” (concordância total). Além disso, o menor índice de entropia da informação ocorreu na questão “17”, apresentando  $e(di_{17})$  de 0,9678 e  $\tilde{\lambda}_i$  de 0,0451 (ou seja, 4,51 %). Por outro lado, o maior índice ocorreu na pergunta “7” onde o  $e(di_7)$  foi de 0,9471 e índice de entropia de 0,0741 (ou 7,41 %).

No que tange ao agrupamento de quatro questões referentes ao planejamento estratégico apurou-se que as questões “4”, “5” e “6” tiveram médias de “4,84”, “4,70” e “4,60”, respectivamente. Esses três índices foram as maiores médias de respostas de todas as perguntas formuladas no questionário aplicado. Quanto às respostas dadas à questão “7”, a média destas situou-se em “4,27”, ao passo que o nível de entropia apurado foi o maior entre todas as perguntas aplicadas, com  $\tilde{\lambda}_i=0,0741$  (ou 7,41%). Pelo raciocínio de que quanto maior for à entropia, maior é a dispersão das respostas, cabe considerar esta como a pergunta com maior variabilidade nas respostas entre todas do instrumento PMC utilizado na cooperativa.

Na sequência foram analisadas as respostas das questões inerentes ao sistema de avaliação de desempenho (perguntas “8” a “13”). A primeira questão deste grupo (“8”)



### Contabilidade e Perspectivas Futuras

apresentou  $e(di_8)$  de “0,9478”, com peso “0,0731” (a pior do grupo) e média das respostas localizada no patamar de “4,33”. No caso da questão “9”, o índice de dispersão foi o menor deste conjunto, visto que chegou a “0,9603”, com peso “0,0555” e média de “4,43” nas respostas. No que tange à pergunta “10”, esta foi a que apresentou a melhor média de respostas do grupo (com “4,45”), enquanto que nesta questão o  $e(di_{10})$  foi de “0,9602”, com peso em torno de “0,0557” (segundo melhor índice deste agrupamento). Em relação ao item “11”, as respostas para esta questão atingiram a menor média deste contingente (“4,21”), além de que constatou-se  $e(di_{11})$  de “0,9534” e índice de entropia de “0,0652”. Ainda, para as outras duas integrantes deste bloco (questões “12” e “13”) foram apuradas médias de “4,28” e “4,04”, com entropia equivalente a “0,0610” e “0,0688” respectivamente.

Quanto às questões do terceiro grupo que se relacionam com os controles de gestão (itens “14” a “19”) foi possível notar que as respostas relacionadas com a pergunta “14” foram as que apresentaram a melhor média entre as seis integrantes desta parte do questionário (com índice de “4,50”), além de apresentar o segundo melhor nível de entropia de todas as perguntas aplicadas “0,0550” neste conjunto.

No que concerne à questão “15” (que envolvia o recebimento de *feedback*), a média das respostas ficou no patamar de “4,43”, com entropia equivalente a “0,0597”. Por seu turno, a questão “16” (sobre *feedforward*) teve entropia de “0,0607” e média de “4,21”. Contudo, as questões “17” e “18” tiveram as menores médias deste grupo de questões (com “4,13” para a primeira e “4,01” para a segunda) e foram apurados, ainda, indicadores de dispersão da ordem de “0,0451” e “0,0565” respectivamente. No caso da última indagação feita (questão “19”), esta apresentou entropia de “0,0589” e média das respostas de “4,23”.

Ao cotejar os resultados apurados com o estudo anterior de Beuren e Teixeira (2014), constatou-se pontos divergentes e convergentes. Destarte, no âmbito dos itens assemelhados é pertinente citar os seguintes aspectos quanto aos três grupos de questões mencionados:

- 1) Planejamento estratégico: os resultados encontrados neste e no estudo anterior se assemelharam no aspecto de que as melhores médias de todas as respostas coligidas foram encontradas no grupo de perguntas que versavam sobre esse tema. Nesse rumo, a cooperativa de crédito ora abrangida e a instituição visada na pesquisa precedente possuem missão, visão e objetivos definidos, além de convenientemente divulgados aos colaboradores.
- 2) Sistema de avaliação de desempenho: novamente os resultados deste são convergentes com os “achados” de Beuren e Teixeira (2014), pois em ambas as pesquisas se identificou discordância por parte dos respondentes no que tange aos aspectos pertinentes ao acesso a recompensas e à possibilidade de penalidades caso os objetivos não sejam alcançados.
- 3) Controles de gestão: neste grupo de perguntas apurou-se as piores médias das respostas de todo o questionário nos dois estudos, o que propicia espaço para melhorias nas empresas abrangidas. São semelhantes, também, os índices de entropia da informação das questões deste conjunto em ambas as pesquisas, visto que se posicionaram nas primeiras colocações de todo o questionário aplicado e ostentaram a menor variabilidade nas respostas. Adicionalmente, foi constatado que as informações de *feedback* são mais presentes que as de *feedforwards*, o que repetiu também o estudo utilizado como base para este trabalho.



Em sentido oposto, os achados apontam algumas discrepâncias entre esta e a pesquisa citada em relação a algumas características. Quanto ao grupo de questões que discorria sobre Planejamento Estratégico, constatou-se que os resultados ora relatados divergem do estudo de Beuren e Teixeira (2014) acerca da divulgação formal dos objetivos estratégicos, sendo que a cooperativa em lume apresentou melhor índice de concordância. Houve divergência também nos resultados da análise da entropia da informação, tendo em vista que no estudo de Beuren e Teixeira (2014) as questões que versavam sobre esta temática (4 a 7) situaram-se na oitava, primeira, nona e décima-quinta colocações (respectivamente). Contudo, no estudo atual os índices de entropia destas mesmas questões ficaram nas últimas colocações (13<sup>a</sup>, 12<sup>a</sup>, 14<sup>a</sup> e 16<sup>a</sup> posições, respectivamente), o que indica maior dispersão das respostas coletadas.

No caso do Sistema de Avaliação de Desempenho, os resultados apurados na pesquisa de Beuren e Teixeira (2014) apontam que a avaliação de desempenho da instituição de ensino superior analisada não estava consolidada, além de evidenciar que havia desconfiança dos respondentes quanto a sua eficácia. Entretanto, no presente estudo se dessumiu que os níveis médios das respostas foram elevados, indicando tratar-se de um sistema de avaliação de desempenho consolidado, sendo legitimado pela maioria dos respondentes.

O terceiro ponto divergente relacionou-se com os Controles de Gestão, visto que a cooperativa de crédito em tela apresentou índices superiores àqueles mensurados no estudo de Beuren e Teixeira (2014). Além disso, os índices de entropia da informação foram menores nesta pesquisa, o que denota menor dispersão das respostas em relação ao artigo citado.

## 5 Conclusões

A pesquisa pretendeu buscar respostas para questão de pesquisa relacionada com os níveis de eficiência do sistema de controle gerencial utilizado na avaliação de desempenho de uma cooperativa de crédito. Para tanto, objetivou mensurar os níveis de eficiência dos sistemas de controles gerenciais utilizados para avaliação de desempenho com a utilização do PMC (*Performance Management and Control*). Acerca disso, os autores consideram que tal objetivo foi atendido de vez que os resultados apontaram que a cooperativa possui a estratégia empresarial, o sistema de avaliação de desempenho e o sistema de controles gerenciais alinhados. Essa conclusão está fundamentada na média geral das respostas, que se situou no patamar de “4,35” numa escala do tipo Likert que ia de “1” a “5” pontos, permanecendo entre os níveis “4” (concordo parcialmente) e “5” (concordo totalmente). As melhores médias de respostas foram identificadas nas perguntas que se referiam a aspectos do planejamento estratégico, indicando desta forma que a missão, a visão e os objetivos da cooperativa estavam claramente formulados e disseminados aos funcionários participantes da pesquisa.

Porém, foram detectadas oportunidades de melhorias no âmbito da divulgação formal do planejamento estratégico a todos colaboradores da instituição. Neste caso, a menor média identificada relacionava-se com a flexibilidade das atividades da organização e do ambiente em que está inserida. Nesse rumo, é interessante ressaltar que, por se tratar de uma cooperativa de crédito, a instituição opera no mercado financeiro que se caracteriza pelo dinamismo e pela facilidade que é afetado por fatores externos à entidade.

Ao fazer o cotejamento dos “achados” deste estudo com aqueles deslindados por Beuren e Teixeira (2014) foi possível concluir que a cooperativa de crédito apresentou melhores níveis médios de respostas (“4,35”) quando comparada com a instituição de ensino abrangida naquela pesquisa (cuja média geral permaneceu na casa de “3,62”). Este resultado



permite considerar que ocorreu a consolidação dos sistemas de avaliação de desempenho e controles gerenciais da cooperativa que, segundo o principal administrador, foram implantados há quatro anos e permanecem em constante aperfeiçoamento.

Quanto às contribuições do estudo é adequado mencionar dois pontos. O primeiro é que o instrumento utilizado (PMC) facultou conhecer que, apesar dos elevados índices de aquiescência por parte dos respondentes verificados ao longo do questionário, existem oportunidades de melhorias em determinados aspectos. Além disso, pode auxiliar os gestores na análise de como seus sistemas de avaliação de desempenho e controles gerenciais são interpretados e avaliados pelos funcionários da entidade.

A segunda contribuição foi a possibilidade de testar em outro contexto e segmento o instrumento PMC reestruturado por Beuren e Teixeira (2014). Com isso, entende-se que se conseguiu validar a adaptação proposta pelos autores citados, visto que o PMC reestruturado cumpriu com seu intuito de facilitar a análise dos dados sem deixar de captar a estrutura e funcionamento dos sistemas de controles gerenciais para a avaliação de desempenho. Com isso, a aplicação do PMC em uma cooperativa de crédito amplia os exemplos existentes acerca deste modelo de avaliação.

Quanto às limitações que podem ser associadas ao estudo, é pertinente salientar o percentual de respondentes e o possível viés associado tradicionalmente às pesquisas por intermédio de levantamento/questionário. No caso do primeiro ponto, além do fato de que a participação dos funcionários da empresa pesquisada não era obrigatória, alguns estavam em período de férias, o que possivelmente contribuiu para o número de respondentes conseguido. Em relação à segunda restrição, convém salientar que Carvalho e Schiozer (2015) ressaltam que as pesquisas do tipo *survey* estão sujeitas a limitações que podem advir da existência de potenciais vieses de não respondentes, de aquiescência e de respostas socialmente desejáveis. Nesse rumo, Gil (2010) destaca como uma das possíveis limitações desse tipo de estudo a ênfase em aspectos perceptivos, visto que levantamentos recolhem dados que se referem às percepções das pessoas acerca de si mesmas. Isto pode gerar distorções, porque há muita divergência entre o que as pessoas fazem (ou sentem) e o que elas dizem a respeito. Para pesquisas futuras recomendam-se a aplicação de métodos estatísticos mais sofisticados no tratamento dos dados, bem como a utilização desta versão aprimorada do PMC em entidades do mesmo segmento para posterior comparação em bases mais assemelhadas.

## Referências

- Aguiar, A. B. de; & Frezatti, F. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 1(3), p. 21-44.
- Anthony, R.; & Govindarajan, V. (2006). *Sistema de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Berry, A. J.; Coad, A. F.; Harris, E. P.; Otley, D. T.; & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), p. 2-20.
- Beuren, I. M.; & Teixeira, S. A. (2014). Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituição de ensino superior com o Performance Management and Control. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 11(1), p. 169-192.



- Bialoskorksi Neto, S.; Nagano, M. S.; & Moraes, M. B. C. (2006). Utilização de redes neurais artificiais para avaliação socioeconômica: uma aplicação em cooperativas. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 41(1), p. 59-68.
- Broadbent, J.; & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), p. 283-295.
- Callado, A. A. C.; Callado, A. L. C.; & Mendes, E. (2015). Padrões de uso de indicadores de desempenho: uma abordagem multivariada para empresas agroindustriais do setor avícola localizadas no estado de Pernambuco. *Latin American Journal of Business Management*, 6(2), p. 216-236.
- Carvalho, C. J.; & Schiozer, R. F. (2015). Determinantes da oferta e da demanda de créditos comerciais por micro, pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, 26(68), p. 208-222.
- Chaves, A. C. A.; & Thomas, A. C. F. (2008). Gestão pública e pesquisa operacional: avaliação de desempenho em agências da previdência social. *Revista do Serviço Público*, 59, p. 221-236.
- Chaves, G. L. D.; Alcântara, R. L. C.; & Assumpção, M. R. P. (2008). Medidas de Desempenho na Logística Reversa: o caso de uma empresa do setor de bebidas. *Relatórios de Pesquisa em Engenharia de Produção da UFF*, 8(2).
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), p. 127-168.
- Covaleski, M.; Evans, J. H.; Luft, J.; & Shields, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 2, p. 3-47, 2003. DOI: [10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Damke, E. J.; Silva, E. D. da; & Walter, S. A. (2011). Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 4(1), p. 65-87.
- Ensslin, L.; & Ensslin, S. R. (2009). Processo de construção de Indicadores para a Avaliação de Desempenho (Conferência). V Ciclo de Debates: Avaliação de Políticas Públicas. Secretaria de Planejamento (SEPLAN/SC), Florianópolis.
- Ferreira, A.; & Otley, D. (2006). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), p. 263-282.
- Flamholtz, E. (1979). Organizational control systems as a managerial tool. *California Management Review*, 22(2), p. 50-59.
- Gil, A. C. (2010). Métodos e técnicas de pesquisa social 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, J. P. (2002). Desempenho Organizacional. *Seminário Econômico*, n. 815. São Paulo.
- Isidoro, C.; Facci, N.; Espejo, M. M. dos S. B.; & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), p. 39-55.
- Lavieri, C. A.; & Cunha, J. A. C. (2009). A utilização da avaliação de desempenho organizacional em franquias. *Anais do Encontro Nacional de Pós-graduação em Administração - EnANPAD*, São Paulo, SP, Brasil, 33.
- Macedo, M. A. S. (2006). Seleção de PSL's com base no desempenho organizacional. *Revista Alcance – UNIVALI*, 13(2), p. 267-286.



- Marques, K. C. M.; Camacho, R. R.; & Alcantara, C. C. V. de. (2015). Avaliação do rigor metodológico de estudos de caso em contabilidade gerencial publicados em periódicos no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), p. 27-42.
- Melnyk, S. A.; Bititci, U.; Platts, K.; Tobias, J.; & Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, 25(2), p. 173-186.
- Merchant, K. A.; & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.
- Nascimento, S. do; Bortoluzzi, S. C.; Dutra, A.; & Ensslin, S. R. (2011). Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de administração, ciências contábeis e turismo no período de 2000 a 2008. *Revista RAUSP*, 46(4), p.373-391.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), p. 363-382.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Pinheiro, M. A. H. (2008). *Cooperativas de crédito: história da evolução normativa no Brasil*. Brasília: Banco Central do Brasil
- Rauen, F. J. (2015). *Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação*. Palhoça: Ed. Unisul.
- Raupp, F. M.; & Beuren, I. M. (2010). Gestão do conhecimento em incubadoras brasileiras. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies*, 2(2), p. 186-210.
- Ribeiro, M. G. C.; MACEDO, M. A. da S.; & MARQUES, J. A. V. da C. (2012). Análise da relevância de indicadores financeiros e não financeiros na avaliação de desempenho organizacional: um estudo exploratório no setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(15), p. 60-79.
- Rocha, I.; Hein, N.; & Kroenke, (2011). A Entropia da informação em indicadores econômico-financeiros das empresas pertencentes ao setor econômico materiais básicos. *Anais do Seminário de Administração – SEMEAD*, São Paulo, SP, Brasil, 14.
- Rummler, G. A.; & Brache, A. P. (1994). *Melhores desempenhos das empresas*. São Paulo: Makron Books.
- Salomon, D. V. (1999). *Como fazer uma monografia*. São Paulo: Martins.
- Santos, G. E. de O. (2018). *Cálculo amostral: calculadora on-line*. Recuperado em 08 fevereiro, 2018, de: <http://www.calculoamostral.vai.la>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Theóphilo, C. R.; & Martins, G. de A. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Valmorbida, S. M. I.; & Ensslin, L. (2016). Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), p. 123-148.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.